Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

11 de junho de 2020*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 90.º e 273.º — Valor tributável — Redução — Recusa — Não pagamento — Sujeito passivo que não reclamou os seus créditos no processo de insolvência desencadeado contra o devedor — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade — Efeito direto»

No processo C-146/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia), por Decisão de 30 de janeiro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de fevereiro de 2019, no processo

SCT d.d., em insolvência,

contra

República da Eslovénia,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: P. G. Xuereb, presidente de secção, T. von Danwitz e A. Kumin (relator), juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: M. Longar, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 26 de fevereiro de 2020,

considerando as observações apresentadas:

– em representação de SCT d.d., em insolvência, por S. Pušenjak, odvetnica,

– em representação do Governo esloveno, por T. Mihelič Žitko e V. Klemenc, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo checo, por M. Smolek, O. Serdula e J. Vláčil, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e M. Kocjan, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: eslovaco.

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 90.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a SCT d.d., sociedade em insolvência, e a República da Eslovénia a respeito da recusa de conceder à SCT a regularização do montante de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago e referente a créditos não cobrados, pelo facto de essa sociedade não ter reclamado os seus créditos nos processos de insolvência desencadeados contra os devedores.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 90.º da Diretiva IVA dispõe:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

4 O artigo 273.º desta diretiva prevê:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3.»

Direito esloveno

5 O artigo 39.º, n.ºs 3 e 4, da Zakon o davku na dodano vrednost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «ZDDV-1») dispõe:

«2. Em caso de desistência da encomenda, de restituição do bem ou de redução do preço após o fornecimento, o valor tributável é reduzido em conformidade. O sujeito passivo pode regularizar (reduzir) o montante do IVA declarado, devendo informar por escrito o adquirente sobre o montante do IVA que não lhe é permitido deduzir.

3. O sujeito passivo pode igualmente regularizar (reduzir) o montante do IVA declarado quando, com base numa decisão judicial definitiva que ponha termo ao processo de insolvência ou que homologue o acordo de credores, não tenha sido pago ou não o tenha sido integralmente. O mesmo pode fazer o sujeito passivo que seja destinatário de uma decisão judicial definitiva de suspensão do processo de execução ou de outra decisão de que resulte que não foi pago ou o não foi integralmente num processo de execução já terminado, pelo facto de o devedor ter sido eliminado do registo das sociedades ou de outros registos equivalentes. Se o sujeito passivo receber *a posteriori* o pagamento ou um pagamento parcial ligado ao fornecimento dos bens ou serviços relativamente aos quais pretende fazer a regularização do valor tributável em conformidade com este número, deve declarar o IVA respeitante ao montante recebido.

4. Sem prejuízo do disposto no número anterior, o sujeito passivo pode regularizar (reduzir) o montante de IVA declarado e não pago relativamente à totalidade dos créditos reconhecidos que tenha reclamado no processo de concordata ou insolvência.»

6 Nos termos do artigo 296.º da Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Lei Relativa às Operações Financeiras, aos Processos de Insolvência e à Dissolução Obrigatória; a seguir «ZFPPIPP»):

«1. Os credores devem reclamar, no processo de insolvência, todos os créditos que possuem sobre o devedor insolvente, existentes até ao início do processo de insolvência, com exceção dos que por força da lei não devam ser reclamados.

[…]

5. Se o credor não fizer a reclamação do crédito dentro do prazo previsto no n.º 1 […], o seu crédito sobre o devedor insolvente extingue-se e o tribunal indefere a reclamação tardia do crédito.

[…]»

Litígio do processo principal e questões prejudiciais

7 A SCT procedeu, relativamente ao período fiscal de abril de 2014, à regularização do IVA que declarara no montante de 272 471 euros referentes a créditos não pagos que detinha sobre duas sociedades objeto de um processo de insolvência definitivamente extinto em junho de 2013.

8 No âmbito de uma fiscalização, a autoridade tributária competente constatou que a SCT não reclamara esses créditos nos processos de insolvência em causa e que, nos termos do artigo 296.º da ZFPPIPP, os créditos se extinguiram. A autoridade tributária concluiu nesta base que as condições para a redução do IVA não estavam preenchidas.

9 No âmbito do recurso hierárquico por si interposto, a SCT obteve a confirmação de que resulta do artigo 39.º, n.º 3, da ZDDV-1 que o sujeito passivo só tem o direito de proceder à regularização do IVA com base numa decisão definitiva de extinção de um processo de insolvência se tiver reclamado os seus créditos no processo de insolvência do devedor. Com a reclamação, o sujeito passivo demonstraria a existência do crédito, o que é especialmente importante no caso de créditos detidos, como no caso em apreço, sobre entidades às quais o sujeito passivo está ligado.

10 Conhecendo de um recurso interposto pela SCT, o tribunal administrativo de primeira instância confirmou as decisões da Administração Fiscal. Para esse efeito, baseou-se no artigo 90.º da Diretiva IVA. Segundo esse tribunal, enquanto o n.º 1 deste artigo prevê que, em caso de não pagamento

depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, o n.º 2 do mesmo permite aos Estados-Membros derrogar essa disposição. Ora, o legislador esloveno teria exercido essa faculdade de derrogação.

11 No recurso que interpôs para o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia), a SCT sustenta que o artigo 39.º, n.º 3, da ZDDV-1 não constitui uma derrogação às obrigações constantes do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, limitando-se a enunciar as condições em que o valor tributável pode ser reduzido. Assim, o artigo 39.º, n.º 3, não corresponderia à aplicação do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva.

12 O Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) esclarece que o artigo 39.º, n.º 2, da ZDDV-1, que enumera os casos em que o valor tributável do IVA é reduzido, não menciona o caso de não pagamento. Isso significa que o legislador esloveno aplicou o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA e criou uma exceção ao direito de redução do valor tributável do IVA para esses casos.

13 Segundo aquele Supremo Tribunal, poderia, no entanto, inferir-se do artigo 39.º, n.º 3, da ZDDV-1 que o legislador esloveno previu quatro casos, enumerados de forma taxativa, nos quais a redução do valor tributável é permitida ao sujeito passivo mesmo em caso de não pagamento, o que constituiria, portanto, uma «exceção à exceção». Estes casos excecionais resultam da impossibilidade de o sujeito passivo receber o pagamento da totalidade do seu crédito. Todavia, para ser reconhecido o direito de redução do valor tributável do IVA, o sujeito passivo está obrigado a praticar determinados atos. Assim, o sujeito passivo deve provar a impossibilidade em que se encontra de cobrar o crédito, através de documentos oficiais emitidos no âmbito de um processo legal adequado.

14 O Supremo Tribunal considera que a limitação da possibilidade de reduzir o valor tributável do IVA, resultante do artigo 39.º da ZDDV-1, pode ser considerada incompatível com o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA, uma vez que, assim, a redução não é permitida em todos os casos de não pagamento definitivo de um crédito, submetendo essa redução a condições adicionais a cumprir pelo sujeito passivo.

15 Neste contexto, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) interroga-se sobre se, à luz dos princípios que regem o sistema do IVA, será admissível, em virtude das exceções previstas no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA, recusar o direito de reduzir o valor tributável do IVA em caso de não pagamento, quando o sujeito passivo, não tendo embora participado em fraude ou evasão fiscal, não tenha exercido a diligência necessária para cobrar os seus créditos e assegurar o pagamento do IVA devido ao Estado.

16 Com efeito, o sujeito passivo de IVA seria um dos elementos fundamentais do sistema de cobrança desse imposto, agindo por conta do Estado nessa cobrança e na entrega do IVA pago. Se fosse reconhecido ao sujeito passivo o direito de reduzir o valor tributável do IVA em todos os casos em que os seus créditos não são satisfeitos e, por conseguinte, também quando ele próprio não cumpre as obrigações decorrentes do sistema do IVA, o Estado seria impedido pelo sujeito passivo de receber o IVA declarado a que tem direito.

17 No caso de ser possível interpretar o poder atribuído aos Estados-Membros pelo legislador da União, com base no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA, no sentido de que permite ao legislador nacional restringir a possibilidade de redução do valor tributável do IVA por não pagamento definitivo, aquele tribunal questiona-se sobre se, em virtude da Diretiva IVA, é necessário dar ao sujeito passivo a possibilidade de provar que esses créditos não poderiam ser cobrados mesmo que tivessem sido reclamados no processo de insolvência ou que existem outros motivos razoáveis que justificam o não terem sido reclamados.

18 Por fim, o mesmo tribunal interroga-se sobre a questão de saber se é possível considerar que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA tem efeito direto, designadamente no caso de o legislador nacional ter excedido o quadro admissível da regulamentação das exceções previstas no artigo 90.º, n.º 2, desta diretiva.

19 Nestas condições, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que permite uma derrogação ao direito de redução da base tributável do IVA mesmo no caso de não pagamento definitivo, quando esse não pagamento definitivo seja uma consequência da [omissão], pelo sujeito passivo do imposto, de um comportamento que devia ter tido, [como a] não reclamação do crédito no processo de insolvência desencadeado contra o devedor do referido sujeito passivo, como acontece no presente caso?

2) Caso seja admissível a derrogação do direito de redução da base tributável do IVA, existe igualmente um direito de redução dessa base tributável por falta de pagamento quando o sujeito passivo demonstre que, mesmo que tivesse reclamado os seus créditos no processo de insolvência, estes não teriam sido satisfeitos, ou demonstre que existiram motivos razoáveis [para a sua omissão]?

3) O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA tem efeito direto mesmo que o legislador do Estado-Membro tenha excedido os limites [da regulamentação] admissível das derrogações previstas no n.º 2 do mesmo artigo 90.º?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto às questões primeira e segunda

20 Com a primeira e a segunda questão, que devem ser analisadas conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual o direito de redução do IVA pago e relativo a um crédito incobrável é negado ao sujeito passivo quando este não tenha reclamado esse crédito no processo de insolvência desencadeado contra o devedor, mesmo que esse sujeito passivo prove que, se tivesse reclamado o referido crédito, ele não teria sido cobrado, ou que existiam motivos razoáveis para não reclamar o crédito em causa.

21 Para responder a esta questão, importa recordar que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzirem o valor tributável do IVA e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que, depois de efetuada uma transação, este não receba uma parte ou a totalidade da contraprestação. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contraprestação efetivamente recebida e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 29 e jurisprudência referida).

22 É certo que o artigo 90.º, n.º 2, desta diretiva permite que os Estados-Membros derroguem esta regra em caso de não pagamento total ou parcial do preço da operação. Assim, quando o Estado-Membro em causa entenda aplicar essa derrogação, os sujeitos passivos não podem invocar, com base no n.º 1 desse artigo, o direito à redução do valor tributável do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 23).

23 Contudo, esta faculdade de derrogação, estritamente limitada aos casos de não pagamento total ou parcial, baseia-se na ideia de que o não pagamento da contrapartida pode, em determinadas circunstâncias e em virtude da situação jurídica existente no Estado-Membro em causa, ser difícil de verificar ou ser meramente transitório (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 37 e jurisprudência referida).

24 Assim, a referida faculdade de derrogação apenas visa permitir aos Estados-Membros combater a incerteza associada à cobrança dos montantes devidos e não regula a questão de saber se a redução do valor tributável do IVA pode não ser feita em caso de não pagamento definitivo (Despacho de 24 de outubro de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 22 e jurisprudência referida).

25 Com efeito, admitir a possibilidade de, nesse caso, os Estados-Membros excluírem qualquer redução do valor tributável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, do qual resulta, designadamente, que, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, o empresário deve ficar totalmente aliviado do peso do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA (Despacho de 24 de outubro de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 23 e jurisprudência referida).

26 O Tribunal de Justiça declarou, a este respeito, que uma situação caracterizada pela redução definitiva das obrigações do devedor para com os seus credores não devia ser qualificada de «não pagamento», no sentido do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA (Despacho de 24 de outubro de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 25 e jurisprudência referida).

27 Assim, nesse caso, os Estados-Membros devem permitir a redução do valor tributável do IVA se o sujeito passivo provar que o crédito que detém sobre o seu devedor é definitivamente incobrável (Despacho de 24 de outubro de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 29).

28 No caso em apreço, verifica-se que os créditos em causa têm essa natureza.

29 Com efeito, em conformidade com o artigo 296.º, n.º 5, da ZFPPIPP, na falta de reclamação dos créditos nos processos de insolvência desencadeados contra os devedores em causa, esses créditos extinguiram-se, pelo que essa omissão implicou a redução definitiva das obrigações desses devedores para com a SCT. Além disso, e de qualquer forma, é incontestado que esses processos de insolvência foram definitivamente extintos e que os créditos que a SCT detinha sobre os seus devedores não foram cobrados no fim desses processos.

30 Daqui decorre que uma situação como a que está em causa no processo principal não pode ser qualificada de «não pagamento» no sentido do n.º 2 do artigo 90.º da Diretiva IVA, mas antes releva do n.º 1 desse artigo, de onde resulta para o Estado-Membro em causa a obrigação de reduzir o valor tributável do IVA devido ao não recebimento da contrapartida pelo sujeito passivo.

31 Ora, no caso em apreço, o direito de redução do valor tributável foi recusado à SCT pelo facto de essa sociedade não ter cumprido o requisito previsto no direito nacional que subordina a redução à reclamação dos créditos não cobrados pelo sujeito passivo no processo de insolvência.

32 O Governo esloveno alega que esse requisito se baseia no artigo 90.º, n.º 1, e no artigo 273.º da Diretiva IVA, que reconhecem aos Estados-Membros um poder de apreciação na fixação das condições e obrigações que os sujeitos passivos devem cumprir para com as autoridades fiscais para efeitos de redução do valor tributável.

33 A este respeito, importa salientar que, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o valor tributável é reduzido em conformidade nas condições determinadas pelos Estados-Membros.

34 Aliás, nos termos do artigo 273.º dessa diretiva, os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva de que essa faculdade não seja utilizada para impor obrigações de faturação adicionais às que estão previstas no capítulo 3 da mesma diretiva.

35 Dado que, fora dos limites por elas estabelecidos, as disposições do artigo 90.º, n.º 1, e do artigo 273.º da Diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, há que concluir que essas disposições conferem a estes uma margem de apreciação, nomeadamente, quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para efeitos de proceder a uma redução do valor tributável (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 32 e jurisprudência referida).

36 No entanto, as medidas adotadas para evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derrogar as regras relativas ao valor tributável dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objetivo específico. Com efeito, devem afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Diretiva IVA e não podem, por isso, ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 33 e jurisprudência referida).

37 Importa, assim, que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para o exercício do direito a uma redução do valor tributável do IVA, se limitem às que permitem justificar que, depois de efetuada a transação, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contraprestação. A este respeito, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar que é esse o caso das formalidades exigidas pelo Estado-Membro em causa (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 34 e jurisprudência referida).

38 No caso em apreço, um requisito como o que está em causa no processo principal, que sujeita a redução correspondente do valor tributável, em caso de não pagamento, à reclamação, pelo sujeito passivo, do crédito não pago no processo de insolvência desencadeado contra o devedor, é, em princípio, suscetível de contribuir tanto para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude como para eliminar o risco de perda de receitas fiscais, pelo que prossegue os objetivos legítimos enunciados nos artigos 90.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.ºs 32 e 33, e de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.ºs 35 e 36).

39 Ora, no que se refere, em primeiro lugar, ao objetivo da prevenção da fraude, embora um requisito como o que está em causa no processo principal seja apto a impedir prejuízos para o Estado quando a passividade do sujeito passivo que não reclamou os seus créditos num processo de insolvência resulte de conluio entre esse sujeito passivo e o seu devedor, importa salientar que a aplicação desse requisito tem por efeito a negação sistemática do direito de redução do valor tributável em caso de não reclamação, o que se traduz numa presunção geral de fraude que vai além do que é necessário para atingir o objetivo de prevenção da fraude (v., por analogia, Acórdão de 7 de setembro de 2017, Eqiom e Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, n.º 31 e jurisprudência referida).

40 Importa acrescentar que, à luz dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça, da matéria de facto do litígio do processo principal não resulta indício algum de fraude fiscal ou de abuso.

41 No que se refere, em segundo lugar, ao objetivo de eliminação do risco de perda de receitas fiscais, importa salientar que, uma vez que a não reclamação dos créditos no processo de insolvência desencadeado contra o devedor implica que, nos termos do artigo 296.º, n.º 5, da ZFPPIPP, estes créditos deixam de existir nas relações com o devedor insolvente, o sujeito passivo perde, necessariamente, a oportunidade de cobrar, ainda que parcialmente, o seu crédito, o que se traduz eventualmente num prejuízo para o Estado-Membro em causa.

42 Além disso, como alega, sem ter sido contestado, o Governo esloveno, a simples reclamação de um crédito no processo de insolvência não pode ser considerada, em termos de encargos financeiros e administrativos, como excessivamente pesada.

43 Contudo, no caso de o sujeito passivo provar que, mesmo que tivesse reclamado o seu crédito, não o teria cobrado, excluir a redução do valor tributável e fazer impender sobre ele o encargo de um montante de IVA que não cobrou nas suas atividades económicas ultrapassa os limites do estritamente necessário para atingir o objetivo de eliminação do risco de perda de receitas fiscais (v., neste sentido, Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 27). Com efeito, nesta hipótese, nenhum prejuízo adicional para o Estado poderia ter sido evitado com a reclamação do crédito em causa.

44 De resto, no que se refere à questão do tribunal de reenvio sobre se o sujeito passivo também deve poder proceder à redução do valor tributável quando existiam motivos razoáveis para não reclamar os seus créditos, não resulta da decisão de reenvio nem das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que, no caso em apreço, a SCT tenha invocado tais motivos no processo tributário. Na falta de relação entre essa hipótese e o objeto do litígio do processo principal, não cabe abordá-la.

45 Tendo em conta as considerações que precedem, importa responder à primeira e à segunda questão que o artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual o direito de redução do IVA pago e relativo a um crédito incobrável é negado ao sujeito passivo quando este não tenha reclamado esse crédito no processo de insolvência desencadeado contra o devedor, mesmo que esse sujeito passivo prove que, se tivesse reclamado o referido crédito, ele não teria sido cobrado.

Quanto à terceira questão

46 Com a sua terceira questão, o tribunal de reenvio interroga-se essencialmente sobre as consequências que terão de se tirar da hipótese de o requisito que sujeita a redução correspondente do valor tributável, em caso de não pagamento, à reclamação, pelo sujeito passivo, do crédito não pago no processo insolvência desencadeado contra o devedor ser contrário ao artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

47 A este respeito, importa salientar que, ao aplicarem o direito interno, os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a interpretá-lo, tanto quanto possível, à luz do texto e da finalidade da diretiva em causa, para se alcançar o resultado por ela prosseguido e, assim, dar cumprimento ao disposto no artigo 288.º, terceiro parágrafo, TFUE. Esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional é, com efeito, inerente ao sistema do Tratado FUE, na medida em que permite aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União quando decidem os litígios que lhes são submetidos (Acórdão de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 34 e jurisprudência referida).

48 Na impossibilidade de proceder a uma interpretação da regulamentação nacional conforme com as exigências do direito da União, o juiz nacional chamado a pronunciar-se no âmbito da sua competência tem, enquanto órgão de um Estado-Membro, a obrigação de não aplicar qualquer disposição nacional

contrária a uma disposição de direito da União que tenha efeito direto no litígio que é chamado a decidir (Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, n.º 42 e jurisprudência referida).

49 No que se refere ao artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, como se disse no n.º 33 do presente acórdão, esta disposição prevê, no caso nela abrangida, que o valor tributável é reduzido em conformidade nas condições determinadas pelos Estados-Membros.

50 Embora este artigo deixe aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para fixarem as medidas necessárias para determinar o valor da redução, o Tribunal de Justiça declarou que essa circunstância não afeta o caráter preciso e incondicional da obrigação de admitir a redução do valor tributável nos casos previstos no referido artigo. Este reúne, por conseguinte, as condições para produzir efeito direto (Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 34 e jurisprudência referida).

51 Tendo em conta as considerações que precedem, deve responder-se à terceira questão que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o tribunal nacional, em virtude da obrigação que lhe incumbe de tomar todas as medidas adequadas para garantir a execução dessa disposição, deve interpretar o direito nacional de maneira com ela conforme, ou, no caso de essa interpretação conforme não ser possível, deixar desaplicada qualquer regulamentação nacional cuja aplicação conduzisse a um resultado contrário àquela disposição.

Quanto às despesas

52 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

1) **O artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual o direito de redução do imposto sobre o valor acrescentado pago e relativo a um crédito incobrável é negado ao sujeito passivo quando este não tenha reclamado esse crédito no processo de insolvência desencadeado contra o devedor, mesmo que esse sujeito passivo prove que, se tivesse reclamado o referido crédito, ele não teria sido cobrado.**

2) **O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o tribunal nacional, em virtude da obrigação que lhe incumbe de tomar todas as medidas adequadas para garantir a execução dessa disposição, deve interpretar o direito nacional de maneira com ela conforme, ou, no caso de essa interpretação conforme não ser possível, deixar desaplicada qualquer regulamentação nacional cuja aplicação conduzisse a um resultado contrário àquela disposição.**

Assinaturas